

5520 SAYILI YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE VERGİ KESİNTİSİ UYGULAMASI

• Yard. Doç. Dr. Filiz EKİNCİ •

Özet: Küreselleşme sürecinin hızlanması ve artan ticaret hacmi sonucunda vergilendirmede adaletin sağlanması, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve vergilendirmede etkinliğin sağlanması amacıyla Türk Vergi Sistemi yeniden yapılandırılmaktadır. Bu amaçla yapılan düzenlemelerden birisi de 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesidir. Yeni Kanunla getirilen düzenlemelerden birisi de kurum kazançlarının vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmesine ilişkindir. Bu çalışmada kurum kazançlarının vergi kesintisi yolu ile vergilendirilmesi ana hatları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

I - GİRİŞ

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni Kanun'da yer alan önemli değişikliklerden birisi de vergi kesintisi uygulamasına ilişkindir. Yeni Kanunla birlikte, kurum kazançları üzerinden yapılan vergi kesintilerinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine dayanılarak yapılması uygulamasına son verilmiştir.

Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan düzenlemeye benzer bir vergi kesintisi düzenlemesi getirilmiştir. Ayrıca vergi cennetleriyle mücadele amacıyla yeni hükümler getiril-

miş, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, dağıtılmış kar sayılarak vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Yeni Kanunda genel vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmekte ancak Bakanlar Kuruluna oran değişikliği yetkisi tanınmaktadır.

Aşağıda, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi ana hatları ile açıklanmaya çalışılacaktır.

2. 5520 SAYILI YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA VERGİ KESİNTİSİ UYGULAMASI

2.1. Tam Mükellef Kurum Kazançlarının Vergi Kesintisi Yolu İle Vergilendirilmesi

Tam mükellef kurum kazançlarına uygulanacak vergi kesintisine ilişkin hükümler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesindeki düzenlemeye benzer bir şekilde, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde düzenlenmiştir.

Böylelikle, kurum kazançları ile ilgili olduğu halde bugüne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine ilişkin hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemeler tamamen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içine

*Dumlupınar Üniversitesi Bilecik İ.İ.B.F.

alınmak suretiyle Kanun'un içsel bütünlüğünün sağlanmasına katkıda bulunulmuştur. Ayrıca, Yeni Kanun'a eklenen bir geçici madde ile bu madde çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin ayrıca uygulanmayacağı hususuna açıklık getirilmiştir.¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinde özetle; 2006–2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kar payları ve repo gelirleri üzerinden işleme aracılık eden banka, aracı kurum, Takasbank dışındaki saklamacı kuruluş ya da menkul sermaye iradını ödeyenlerce %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre tam mükellef kurumlar tarafından 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilecek her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kâr payları ve repo gelirleri, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi gerekse 5520 Sayılı Kanun'un 15. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi bulunmaktadır. Ancak 5520 Sayılı Kanun'un Geçici 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında özetle; Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı ve anılan madde kapsamında tevkif edilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.²

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "vergi kesintisi" başlıklı 15. maddesi uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren; Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ti-

caret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar;

(a) Gelir vergisi kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri,

(b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,

(c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler(döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz),

(ç) Mevduat faizleri,

(d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

(e) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr payları,

(f) Repo gelirleri,

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.

¹ http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK_25422?OpenFrameSet , (Erişim: 03.08.2006).

² <http://www.asmmmo.org.tr/docs/5520KVK.doc> , (Erişim: 02.08.2006).

maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere, %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu düzenleme ile vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları vergi kesintisi kapsamına alınmaktadır.³ Buna göre 01.01.2006 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefleri tarafından vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden 5520 Sayılı Kanun'un 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise 01.01.2006 tarihinden itibaren emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olan yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden dağıtılacak dağıtılmasının %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı, hüküm altına alınmıştır.

2.2. Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergi Kesintisi Yolu İle Vergilendirilmesi

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümler ise 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin (1) numaralı fıkrasına göre dar mükellef kurumların;

a) Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri,

(b) Serbest meslek kazançları,

(c) Gayrimenkul sermaye iratları,

(ç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları, üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.⁴

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (2) numaralı fıkrasında ise ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup, bu kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmektedir. Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mü-

³ http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK_25422?OpenFrameSet , (Erişim: 03.08.2006).

⁴ http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK_25422?OpenFrameSet , (Erişim: 03.08.2006).

kellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden bu kesinti yapılmayacaktır.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile bu Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendindeki kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarının anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu madde-nin üçüncü fıkrasında yer alan oranın (%15) yarısını aşamayacaktır.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (5) numaralı fıkrası ile Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (6) numaralı fıkra ile yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması sağlanmaktadır.

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan önemli bir düzenleme ile dar mükellefiyette vergi kesintisi maddesi altında vergi cennetleri ile yapılan işlemlerdeki vergi kaybını telafi etmek ve vergi cennetleri ile mücadele etmek üzere, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu tutarlardan %30 oranında vergi kesintisi yapılacak ol-

masıdır.⁵ Bu düzenleme 5520 Sayılı Kanun'un (7) numaralı fıkrasında yer almaktadır.

Bu düzenleme ile zararlı vergi rekabeti yaratan ülkelerde yapılan işlemlerin vergilendirilmesi sağlanmakta, vergi matrahının azaltılması, sermaye kaçışı ve kara paranın aklanması önlenmektedir.⁶

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması hüküm altına alınmıştır. Ayrıca zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler de vergi kesintisi uygulaması kapsamındadır.⁷

Buna göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergileme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır.

Ayrıca 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze ak-

⁵ Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri, **Deloitte**, Haziran 2006, s. 14.

⁶ <http://www.vergiportali.com/doc/bulten/MAKaplanSunum.pdf> , (Erişim: 05.08.2006).

⁷ <http://www.asmmmo.org.tr/docs/5520KVK.doc> , (Erişim: 02.08.2006).

tarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Böylelikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, dağıtılmış kâr sayılarak stopaj kapsamına alınmıştır. Ancak, transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle kredi anapara ve kar payı ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3. SONUÇ

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu önceki kanundan farklı olarak; kurum kazançları üzerinden yapılan vergi kesintilerinin Gelir Vergisi Kanu-

nu hükümlerine dayanılarak yapılması uygulamasına son verilmiştir. Bu amaçla Yeni Kanunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan düzenlemeye benzer bir vergi kesintisi düzenlemesi getirilmiştir.

Öte yandan vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, dağıtılmış kâr sayılarak vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

